

# 論文

## 租税特別措置批判

和田 八 束

### 目次

まえがき

一、特別措置の新段階

二、特別措置の新設、改廃状況

三、特別措置の特徴

(1) 法人税率の特例

(2) 「企業体質改善」措置

(3) 輸出振興措置

(4) 公害対策

(5) 都市、住宅、土地対策

(6) 交際費課税の特例

四、特別措置廃止の必要性

租税特別措置批判

まえがき

租税特別措置（以下、たんに特別措置という）は、シャープ税制の「崩壊過程」<sup>(1)</sup>と共に増大はじめ、高度成長下の租税政策として、中心的役割を演じた。租税特別措置は、特定の政策目的を実現するための、税制上の例外措置であるが、その政策目的の変化によって、内容上に段階的な推移をみせている。

こうした過程を、かつて筆者は三つの時期に区分しておいた。<sup>(2)</sup>第一期は、シャープ勧告後の昭和二六年度から三一年度までの時期。第二期は、臨時税制調査会答申による「整理」の行なわれた三三年度から三五年度まで。第三期は、三五年の税調答申による再検討後の三六年度以降としておいた。それぞれの時期は、経済政策の主要目的に沿って、特別措置を特徴づけることができた。

しかし、論文執筆時の制約から、昭和四二年度までを対象としていたため、四二年度までを第三期に入れて説明してある。そのご今日までの特別措置の推移をみると、明らかに四一年度以降は、それ以前と異なった特徴をもっており、独立の時期区分とすべきであると思う。そこで、この四一年度以降を、戦後特別措置の第四期として、ここに改めて特質を指摘し、主要な動向をのべることにした。<sup>(3)</sup>

(1) 北野弘久『現代税法の基礎理論』（一九七二年）。

(2) 拙著『現代租税論』（一九七〇年）第八章および第九章。なおこの二章は、昭和四二年から四三年にかけて、三回にわけて本誌上に発表した「租税特別措置の形成と特質」を加筆収録したものである。本稿は、いわばその続稿にあたる。

(3) この第四期の特別措置については、そのアウトラインを、「租税特別措置の現状と問題」として、『ジュリスト』誌、一九七二年六月一日号（第五〇六号）に掲載した。本稿は、内容的に、この小稿を発展させたものであり、一部重複している個

所もある。なお、本稿は特別措置のうち法人税関係を中心に論じた。

## 一、特別措置の新段階

昭和四一年度は、財政政策全般にわたって、戦後財政史上の大きな転換点であったといえよう。それは、いうまでもなく、戦後一九年ぶりの本格的な国債発行によるものであり、そのこの「国債発行下財政」の出発点をなすものであった。<sup>(1)</sup>こうした財政政策は、昭和三九・四〇年不況を契機として発動されたものであり、国債による公共投資の拡大、財政投融资計画の拡大などが行なわれた。

このような財政政策の、主要な柱の一つは租税政策であり、企業救済と成長促進を目的とした企業減税が積極的に展開されたのである。その中心は、のちにのべるような法人税率の引下げであったが、これをも含めて、各種租税特別措置の活用が特徴的なものであった。そしてこれが、引きつづき、昭和四〇年代の特別措置へ拡大されていった。

昭和四〇年代の特別措置の重点は、企業所得に対する優遇措置と輸出拡大におかれていたが、同時に、公害、都市・土地対策なども加わって、きわめて多角化している。こうした目的の変化の状況は、当局によって行なわれている分類（大分類）の方式にも反映しており、次のような変化をみせている。

特別措置の目的別分類は、その当初から四二年度まで、次のようになっていた。

- (1) 貯蓄の奨励
- (2) 内部留保の充実
- (3) 技術の振興及び設備の近代化

租税特別措置批判

(4) 産業の助成

(5) その他

これが四三年度になると、次のように改められている。

(1) 貯蓄の奨励

(2) 輸出の振興等

(3) 技術の振興、設備の近代化

(4) 内部留保の充実、企業体質の強化

(5) 社会開発の促進

(6) その他

さらに、四五年度の分類をみると、右に加えて、(6)に基礎資源の開発促進が入り、(7)その他となっている。(第1表参照)。

(1) 貯蓄の奨励

(2) 環境改善、地域開発の促進

(3) 資源開発の促進等

(4) 技術の振興、設備の近代化

(6) 内部留保の充実、企業体質の強化

(6) 輸出の振興等

第1表 租税特別措置による減収額試算（昭和46年度）

事	項	別	46平年度 減収額	事	項	別	46平年度 減収額	事	項	別	46平年度 減収額																							
1. 貯蓄の奨励	1. 少額貯蓄の利子等の非課税		681	4. 技術の振興、設備の近代化	15. 試験研究費の税額控除等		158	7. その他	計		737																							
	2. 利子所得の課税の特例		295		16. 電子計算機買戻損失準備金等		82					31. 社会保険診療報酬の所得計算の特例		670																				
	3. 配当所得の課税の特例		422		17. 重要産業用合理化機械等の特別償却		134					32. 航空機用揮発油の免税		13																				
	4. 生命保険料控除		690		18. 中小企業用合理化機械の特別償却		178					33. 交際費課税の特例		+1,196																				
	5. その他		45		19. 中小企業者の機械等の割増償却		114					34. その他		10																				
計			2,135	20. その他			5	計			+	503																						
2. 環境改善、地域開発等の促進	6. 公害対策のための課税の特例		243	5. 内部留保の充実、企業体質の強化	21. 価格変動準備金	20	82	2	税目別分類	税別	減収額	構成比																						
	7. 住宅対策のための課税の特例		245										22. 異常気象除害準備金	20	82	税目別分類	税別	減収額	構成比															
	8. 収用、買換等の場合の譲渡所得課税の特例		230																	23. 証券取引責任準備金等	4	112	税目別分類	税別	減収額	構成比								
	9. 都市交通緩和等のための課税の特例		30																								24. 青色事業主特別経費準備金	46	42	税目別分類	税別	減収額	構成比	
	10. 農村工業化等地域開発のための課税の特例		35																															25. 中小企業の貸倒引当金の特例
計			783	26. その他			42	30. その他			27																							
3. 資源開発の促進等	11. 海外投資損失準備金		47	6. 輸出の振興等	27. 輸出増進償却	515	57	3	課税特別の應税別分類	特別償却等によるもの	1,616	36.8																						
	12. 資源開発投資損失準備金		102										28. 技術等海外所得の特別控除	57	38	特別償却等によるもの	準備金等によるもの	免税、税額控除等によるもの	2,156	49.1														
	13. 原子力発電工事償却準備金等		49																		29. 海外市場開拓準備金	138	27	準備金等によるもの	免税、税額控除等によるもの	2,156	49.1							
	14. 新鉱床探鉱費の特別控除等		47																									30. その他	27	特別償却等によるもの	準備金等によるもの	免税、税額控除等によるもの	2,156	49.1
	計																																	

（備考） 大蔵省「財政金融統計月報」第236号による。

## (国税分)の推移

(単位 億円)

44		45		46		46/40	47		48	
金額	%	金額	%	金額	%	倍	金額	%	金額	%
1,820	56.4	1,864	48.5	2,135	48.6	1.57	2,190	46.3	2,460	53.0
549	17.1	785	22.6	737	16.8	2.68	—	—	—	—
428	13.3	535	13.9	691	15.7	3.29	1,027	21.7	968	20.8
217	6.7	194	5.6	306	7.0	1.30	638	13.4	631	13.6
577	17.9	749	21.5	1,028	23.4	3.26	1,232	26.0	1,476	31.8
<sup>△</sup> 365 (400)	<sup>△</sup> 11.3	<sup>△</sup> 286 (624)	<sup>△</sup> 7.4	<sup>△</sup> 503 (693)	<sup>△</sup> 11.4	(2.10)	<sup>△</sup> 359 (938)	<sup>△</sup> 7.6	<sup>△</sup> 890 (915)	<sup>△</sup> 19.2
3,226 (3,991)	100.0	3,841 (4,751)	100.0	4,394 (5,590)	100.0	1.99 (2.07)	4,730 (6,027)	100.0	4,645 (6,450)	100.0

租税特別措置批判

## (7) その他

以上のような変化は、たんなる分類方法の変更というよりも、特別措置の重点の変化に伴うものであり、その多角化を表現しているものである。四三年度の変更では、それまでの「産業の助成」がなくなり、「輸出の振興」と「社会開発の促進」が入ったが、このことは、特別措置の重点の変化であると共に、性格の変化をも表わしている。すなわち、四〇年代に入ってから、輸出振興や社会開発を目的とする特別措置が拡大したと同時に、たんに「産業の助成」というよりも、一層政策目的を明瞭にかかげるようになっていく。しかも、その政策目的の変化に対応して、かなり弾力的に特別措置を運用し、社会開発というような政治的效果をねらった項目をたてたりしている。

いま、こうした特別措置の目的別分類による減収額をみてみると、第二表のようになっている。(2)これによると、「貯蓄の奨励」は、いぜん大きな部分を占めているが、しだいにウエイトを低下させており、「輸出の振興」、「技術の振興と設

第2表 租税特別措置

年 度	40		41		42		43	
	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%
1.貯蓄の奨励	1,363	61.7	1,454	62.1	1,514	63.7	1,616	62.7
2.輸出の振興等	275	12.5	271	11.6	281	11.8	407	15.4
3.技術の振興・設備の近代化	210	9.5	165	7.0	227	9.5	317	12.0
4.内部留保の充実、企業体質の強化	236	10.7	359	15.3	305	12.8	231	8.7
5.社会開発の促進等	315	14.3	307	13.1	347	14.6	399	15.1
6.その他	<sup>△</sup> 191 (304)	<sup>△</sup> 8.7	<sup>△</sup> 215 (280)	<sup>△</sup> 9.2	<sup>△</sup> 297 (492)	<sup>△</sup> 12.5	<sup>△</sup> 322 (178)	<sup>△</sup> 12.2
合 計	2,208 (2,703)	100.0	2,341 (2,836)	100.0	2,377 (3,166)	100.0	2,648 (3,148)	100.0

- (備考) 1. 大蔵省資料による  
 2. 46年度以降「資源開発の促進」は「社会開発」の項に含めた  
 3. その他と合計のカッコ内は「交際費課税の特例」分を除いたもの。

備の近代化」の二項が著増している。「社会開発」も伸びがめだっている。全体としては、四〇〜四七年に二倍をこえているが、その内容の重点が、この表で自から明らかであろう。とくに、「輸出振興」がこの期の特別措置では最重点であり、それに「社会開発目的」がつけ加えられていたといえる。

こうした内容については、のちにのべることにして、ここでは、特別措置の採用が、政府の側でいかなる評価を与えられていたかを、税制調査会の主張からみておくことにしたい。

昭和四〇年代になってからの特別措置は、それ以前の各時期にくらべて、かなり積極的な展開をみせているが、その傾向は、税制調査会の論議からいうことができる。税調においては、三〇年代前半では特別措置に対して、かなり否定的な立場をとっていたが、しだいに是認する方向になり、四〇年代に入ると、逆に積極的な活用をさえるようになっていく。

まず、昭和三五年度の答申では、本来、「基本税制につい

て、その国民経済に対する適応性の見地からつねにこれを反省検討し、修正してゆくならば、負担の公平の原則を犠牲にしながら、特別措置を講じなければならないという場合は、よほど特殊な場合となるであろう」とのべている。これは、昭和三十一年の臨時税制調査会以来の原則的立場であるといつてよい。

ところが昭和三十九年の答申になると、この原則的な立場に、かなり後退がみられる。すなわち、この答申では特別措置の評価に関して次のような詳細な記述をしている。

「特別措置が存置または新設されるためには、まず、税制以外の措置で有効な手段（補助金ないし財政投融资の交付等）がないかどうかを検討し、他に適切な方法が見出しえない場合に限られるべきであり、さらに、この場合にも少なくとも次の三つのテストを厳格に経たうえでなければならないと認めた。

(イ) 直接の政策目的の合理性の判定

その特別措置の目的が総合的な経済政策の観点から考えて合理的な意義をもつものであるかどうか、また、掲げられている政策目的が他の政策目的と低触することはないか、つまり、経済政策全体として首尾一貫し調和のとれているものとなっているかどうかを検討されるべきである。

(ロ) 政策手段としての有効性の判定

第二の判定は、政策目的に対してその措置が果して有効であるかどうかの検討である。政策手段の有効性が十分確保されなければ、これを導入する意義に乏しいことはいうまでもない。

(ハ) 附随して生ずる弊害と特別措置との比較衡量

特別措置には、さきにもべたように、負担公平の原則や租税の中立性を阻害し、総合累進構造を弱め、納税道義



に悪影響をおよぼす等の弊害が生ずる。にもかかわらず特別措置の存在が是認されるのは、それによって弊害をカバーしてなお余りあるほどの政策的効果が期待される場合に限られるべきことはいうまでもない。したがって特別措置については、この附随して生ずる弊害の程度を十分検討し、政策手段としての有効性とのバランスにおいて評価すべきである」<sup>(4)</sup>

この提案は、そのごも「三つのテスト」と呼ばれて、特別措置に対する判断の基準とされたものである。この基準はたしかに、特別措置に一定の条件を要求し、その無原則な拡大を制限したものと見える。しかし、この基準は、それが満たされれば認めても良い、ということにもなっている。しかも、この基準は、「有効性」とか「合理性」とかといった抽象的な表現になっていて、そうした基準に合致していると説明されれば、存続できることになっている。したがって、実際には、この答申によって、現存する特別措置は「合理的」であると認知されることになっているのである。さきの三五年の答申にくらべて、実質的に緩和された勧告であるといえる。

さらに四三年の答申になると、いっそう、その意義を積極的に認める立場に移っている。四三年の長期税制答申では、まず、「租税が個人や企業の活動に与える影響がきわめて広範であることを考えれば、税制のあり方の検討上その経済的效果を無視することはできない」<sup>(5)</sup>といい、「税制のもたらす経済的效果を重視し、今後の租税政策の運営に当たって、短期的には景気変動の調整、長期的には経済成長の促進や各般における国民生活の充実に税制がより大きな役割りを果たすべしとする要請は強い。このような意味において、租税政策もまた経済政策の一環であるという面を忘れてはならないであろう」<sup>(6)</sup>とのべている。要するに、税制の経済的インセンティブを一層活用しようということである。この立場に立って、「租税特別措置は、一定の政策目的を達成するための手段として租税の傾斜的誘

引効果を期待しようとするものであって、経済政策の一環としての意義をもっている<sup>(7)</sup>と主張するのである。これは、明らかに特別措置に対する積極的態度を表明したものと見える。

このようにして、特別措置はしだいに税制上に「市民権」を高めてきたのであった。もっとも、四三年答申でも、「政策目的の合理性の利定を厳格に行なう」といい、「三つのテスト」<sup>(8)</sup>に対して「四つのテスト」<sup>(9)</sup>をあげている。さらに「特にその効果について不断に検討を加えることにより、制度の流動的改廃を行なうこと」<sup>(9)</sup>をつけ加えている。たしかに、「流動的改廃」は、この期の特徴をなしているもので、廃止した分だけ新設するというように、金額の上でもバランスをもたせる方式がとられた。しかし、このことは、廃止することで新設を容易にして、より「合理性」を高める方向で積極的な活用に途を招くことであつた。要するに、第四期、すなわち昭和四〇年代の特別措置は、その、経済政策効果を發揮させるべく、より「合理的」な意義づけをもって積極的利用がはかられたというべきである。

(1) 拙著『現代日本の国家財政』（一九七二年）参照。

(2) 第一、二表であげた数値は、いうまでもなく大蔵省発表によるものであるが、かなり問題の多い数字である。第一に、これはあくまでも当初予算ベースでの「減収額試算」であり、実績値ではない。収収全体においても、当初予算と実績とではかなりのくいちがいがあり、実績が見込みを上回るのが通常である。したがって、実績では、この数値を上回っていると考えられる。しかし、国会において実績値を示すよう要求されても、数値の把握が困難なことを理由に、当局は発表をしていない。恐らく、一定の条件を想定して、これだけの減収があるという予想をすることができても、すべての個人、企業が、どれだけ利用したかを知ることが困難というより不可能であろう。このように、正確な数値の把握ができないということが、特別措置の「特質」でもあり、利用する個人、企業にとって有利な点でもあるといえる。

第二に、「その他」の項のうち、「交際費課税の特例」がマイナス値になつていて、これによって減収額が小さく表わされている点である。これは、交際費を損金に算入するのを一定限度内で否認するという措置のためである。つまり、交際費

の一部に課税をする、という増税措置が特別措置になっているのであり、他の場合とは逆になっている。このことは、交際費課税の本質をあいまいにしているが、減収額をも、それだけ低く表わす結果になっている。

第三に、税制上大きな問題であるところの、キャピタル・ゲインの非課税措置が、特別措置に含められていない。「有価証券譲渡所得の非課税」は、租税特別措置法ではなく、所得税法（第六条）の規定で行われているが、二八年以降、四二年度までは、「貯蓄の奨励」を目的とするものとして分類され、減収額が計上されていた。それが、四三年度分からは除外されている。もっとも、計上されている期間についても、その減収額は九〇～七〇億円であり、実際のキャピタル・ゲインからみて、かなり少ないものといえる。これが、何故計上されなくなったかは不明であるが、特別措置による減収を小さくみせる原因の一つになっている。

以上のように、減収額として、当局から発表されている数値は、正確なものではなく、実際より相当に低い数字である。しかし、他に代るべき統計もないので、こうした制約を認識したうえで、とりあえず使用しておくことにする。

(3) 税制調査会『当面の税制改正に関する答申』（昭和四五年十二月）、別冊二三二ページ。

(4) 税制調査会『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』（昭和三九年十二月）別冊二二二ページ。

(5) 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』（昭和四三年七月）、答申別冊四一ページ。

(6)(7) 同右、四三ページ。

(8) 同右四四ページ。「四つのテスト」としては次のものがあげられている。(一)政策目的の合理性、緊急性の判定。(二)政策手段としての有効性の判定。(三)付随して生ずる弊害と政策効果とのバランスの判定。(四)他の対策との斉合性の検討。

(9) 同右四五ページ。

## 二、特別措置の新設・改廃状況

特別措置の「流動的改廃」は、四〇年代においては比較的顕著にみられる。毎年度の税制改正において、新規特別措置による減収分と、改廃による増収分との差としてあらわれた数値をみると、第三表のようになっている。法人税

第3表 一般減税と特別減税の推移

(単位、億円)

年 度	40	41	42	43	44	45	46	47	48
所 得 税	654	1,583	925	1,251	1,830	2,887	2,069	(2,852) 322	3,752
一般減税	922	1,546	1,364	1,251	1,825	3,049	1,989	(2,530)	3,701
特別措置	+268	37	+439	—	5	+162	80	322	51
法 人 税	566	987	303	0	+24	+752	+121	+306	+268
一般減税	283	495	—	—	—	+968	—	—	—
特別措置	283	492	303	0	+24	216	+121	+306	+268

租税特別措置批判

- (備考) 1. 大蔵省「税制参考資料集」(48年版)による  
 2. 47年度のカッコ内は46年度の年内減税による分。

関係では四一、四二年度に新規減税が多く、そのこは、増税分との差引きが零になったり(四三年度)、増税が上回っている(四四、四六、四七年度)。

こうしたことは、特別措置に対する批判が強くなってきたため、あまり減税額を多くしないための配慮と、減税財源総枠にゆとりがないという事情があったためといえる。しかしそれ以上に、経済的効果の高い特別措置を新設し、すでに意義の減じたものを整理していくという、冷酷な合理性の追求からであったというべきであろう。そこで、この時期において、どのような特別措置が創設され、どれが改廃されたかを主な項目についてて列挙しておくことにしよう。

昭和四一年度——(新設)①資本構成改善促進のための税額控除制度、②合併した場合の税額控除制度、③特定設備(過剰設備)スクラップ化に対する税額控除、④居住用住宅取得の非課税、⑤小売連鎖事業の割増償却、⑥中小企業構造改善準備金、⑦地震保険に対する異常危険準備金、⑧商品取引責任準備金、⑨株式売買損失準備金、⑩耐火建築物の割増償却。(拡大)①輸出割増償却、②海外市

場開拓準備金、③技術等海外取引の特別控除、④合理化機械の特別償却。

昭和四二年度——（新設）①住宅貯蓄控除、②特定住宅造成事業に係る譲渡所得の特別控除、③試験研究費の税額控除、④過剰紡績設備の処理、⑤織布業の構造改善、⑥石炭産業の再建整備、⑦中小企業協業化の促進、⑧公害防止施設の特例償却、⑨特定鉄道設備の特別償却、⑩特定鉄道工事償却準備金、⑪景気調整のための課税の特例。（拡大）①少額貯蓄非課税制度（一〇〇万円まで引き上げ）、②収用等の譲渡所得課税の軽減、③技術等海外取引の特別控除、④輸出入交際費の範囲。（課税強化）①利子所得の税率、②配当所得の税率、③交際費課税。（延長）輸出割増償却制度。

昭和四三年度——（新設）①国債の少額貯蓄別枠非課税制度、②電子計算機買戻損失準備金、③特定商工組合員の機械の特別償却、④事業協同組合共同教育施設の割増償却、⑤石油貯蔵施設の割増償却、⑥地中送配電設備の特別償却。（拡大）①民間外貨債の利子非課税、②輸出割増償却、③海外市場開拓準備金、④海外投資損失準備金、⑤国際観光ホテル特別償却、⑥試験研究費の特別控除。（縮少）価格変動準備金。（縮少・延長）①スクラップ化促進のため税額控除、②合併に対する税額控除。

昭和四四年度——（新設）①居住用財産の譲渡所得の特別控除、②土地譲渡所得の分離課税、③中小企業構造改善のための割増償却制度、④原子力発電設備の特別償却、⑤特定ガス導管の特別償却、⑥原子力発電工事償却準備金。（拡大）①新築貸家住宅割増償却、②住宅貯蓄控除、③特定事業の用地買収等の譲渡所得の特別控除、④収用等の場合の譲渡所得の特別控除、⑤中小企業合理化機械等の特別控除、⑥合併に対する特例制度、⑦海外市場開拓準備金、⑧技術等海外所得の特別控除。（延長）①輸出割増償却制度、②公害防止設備の特別償却。（課税強化）交際費課税。（廃止）①居住用財産の買換制度、②特定商工組合に納付した海外市場開拓準備の必要経費導入措置、③小売商連鎖

事業用倉庫の割増償却。

昭和四五年度——（新設）①利子源泉分離選択制度、②相統財産譲渡所得課税の特例、③法人税率の引上げ、④農業振興地域内農地譲渡所得の特別控除、⑤電子計算機特別償却制度、⑥特定合併割増償却、⑦下請中小企業振興準備金、⑧特定ガス導管工事償却準備金、⑨石油開発投資損失準備金。（拡大）①少額国債利子非課税、②証券投資信託の源泉選択制、③中小企業者機械の割増償却、④合理化機械等の特別償却、⑤海外投資損失準備金。（延長）利子課税の特例。（廃止）①万国博出展準備金、②特定設備廃棄特別控除、③資本構成改善特別控除、④合併法人の特別控除。

昭和四六年度——（新設）①勤労者財産形成貯蓄の非課税、②中小企業公害防止施設の特別償却、③公害防止事業費事業者負担金の損金算入、④青色事業主特別経費準備金、⑤資源開発投資損失準備金（石油開発投資損失準備金を改め）、⑥中小企業特惠対策に伴う転換事業施設の償却の特例、⑦下請中小企業振興準備金（四五年度決定）、⑧農村地域への進出企業の特別償却、⑨大型航空機特別償却、⑩特定電子工業および特定機械工業の特別償却。（拡大）①少額国債非課税限度引上げ、②公害防止施設の特別償却、③合理化船舶等の特別償却、④新築貸家住宅の割増償却、⑤技術等海外所得の特別控除、⑥譲渡所得課税、⑦住宅貯蓄控除、⑧公害地域に係る資産の買換え制度、⑨海外投資損失準備金、⑩電子計算機買戻損失準備金。（課税強化）交際費課税。（廃止）①輸出貢献企業割増償却、②輸出入交際費の特例。

昭和四七年度——（新設）①持家取得控除、②不換地の譲渡所得の特別控除、③地方団体取得の公共用地に係わる譲渡所得の特別控除、④史跡等の譲渡所得の特別控除、⑤公害防止準備金、⑥特定産業安全衛生施設の特別控除、⑦

発電用・製鉄用揮発油税・地方道路税の免除、⑧プログラム保証準備金、⑨通貨調整に伴う差損の損金算入措置、⑩長期外貨建債権の準備金。（拡大）①住宅貯蓄控除、②公害防止施設の特別償却、③同族会社の留保所得課税の定額控除、④中小企業貸倒引当金の特例、⑤試験研究費の税額控除、⑥電子計算機特別償却、⑦電子計算機買戻損失準備金、⑧船舶の特別償却、⑨航空機の特別償却、⑩青色申告控除（次の③と振替り）。（廃止）①輸出割増償却、②技術等海外所得の特別控除、③青色事業主特別経費準備金。

昭和四八年度——（新設）①老年者年金特別控除制度、②障害者雇用企業の割増償却制度、③事業主報酬制度、④法人の土地譲渡益重課制度、⑤個人の不動産業者等の土地譲渡益重課制度、⑥無公害化生産設備の特別償却制度。（廃止）①主要産業用合理化機械等の特別償却制度、②中小企業近代化促進法による割増償却、③優先株式の配当の免税、④増資登録免許税の軽減措置。（縮少・強化）①船舶の特別償却率の引下げ、②国産一号の特別償却制度の新技術的企業化用機械等の特別償却制度への統合、③価格変動準備金の積立率の引下げ、④証券取引責任準備金制度の積立率の引下げ。

以上、主な項目について、年度別の創設、拡大、廃止の状況をみたわけだが、次に、このうちから、特徴的な措置をえらんで、やや詳しくのべることにしたい。

### 三、特別措置の特徴

右の年度別の特別措置から、特徴的なものを指摘すると、法人税率に関する措置、企業体質改善に関する措置、輸出振興措置とその他の円対策、公害対策、都市・住宅・土地対策、利子・配当課税の問題、交際費課税などとなって

いる。以下、これらの問題点についてのべることにする。

### (1) 法人税率の特例

昭和三九・四〇年の不況に際して、法人税率引下げの要求が、財界などから強く出された。利潤率低下に対する税制面からの救済として、税率の引下げが要求されたわけである。これをうけて、第四表にみるように、昭和三九、四〇、四一年度と三年つづきの大幅減税が法人に対して行なわれた。とくに、四十一年度の減税幅は大きく、国債発行による財源上の余裕から行なわれたものといえる。

このように、不況対策としての税率引下げであったが、そのこの景気回復にもかかわらず低税率のまま維持されていたところから、世論の批判も高まり、ようやく昭和四五年度税制改正で、税率引上げの問題がとり上げられるに至ったのである。

昭和四五年度税制改正に際して、法人税率の引上げは、最大の焦点になったが、それについて、税制調査会の答申は次のようにのべている。

「わが国の法人税負担は、昭和二十七年に引上げられて後は一貫して引下げの方向で推移してきたが、昭和三九年度以降はかなり急速なテンポで法人税率の引下げが行なわれてきている。なかんずく昭和四一年度における引下げは、不況対策等の一環として行なわれたものであり、その後わが国経済は順調かつ急速な回復を遂げ、今日まで企業活動は他に類例をみないほどの好況を持続している。このような点からすれば、この際、法人税負担の若干の増加を求めることが、今後の弾力的な財政運営のためにも適当であると考えられる<sup>(2)</sup>。」



第4表 法人税率の推移

適用事業 年度区分	基本税率		軽減税率		
	留保分	配当分	所得区分	留保分	配当分
昭27.1.1以降	42%		—	—	
30.7.1 //	40		—	—	
30.1.1 //	40		年 50万円以下	35%	
32.4.1 //	40		年 100万円 //	35%	
33.4.1 //	38		年 200万円 //	33%	
36.4.1 //	38%	28%	年 200万円 //	33%	24%
39.4.1 //	38	26	年 300万円 //	33	22
40.4.1 //	37	26	年 300万円 //	31	22
41.1.1 //	35	26	年 300万円 // (資本金1億円以 下の法人のみ)	28	22
45.5.1 //	36.75	26	年 300万円 //	28	22

しかし、税率引上げに対する財界の反対は強く、旧税率を採用するに至らなかった。結局、①資本金一億円超の法人の所得のうちの留保分および資本金一億円以下の法人の年三〇〇万円超の所得のうちの留保分に対して、②三五%に五を乗じた率（一・六五%）を上乗せした税率とし、③租税特別措置によって二年間（四五年五月一日から四七年四月三〇日までの間に終了する事業年度の臨時措置）とするというものであった。

ここでとくに問題となるのは、基本税率の変更を租税特別措置法で「臨時措置」として行なったということである。このことは、税率の引上げ分を、期限が来たらいつでも止められるということであり、本則の低税率をすえおいたままで、「臨時」的で「特別」な扱いをつづけられることを可能にする。さらに、これは、税法の原則と特別措置との混淆、あるいは特別措置の「本則化」ともいうべきいちちるしく無原則的な方法といわざるをえない。

(2) 「企業体質改善」措置

四一年の不況対策のうち、租税特別措置によるものでは、「企業体質改善」が最も重点的であった。この目的のためには、「資本構成改善の促進措置」、「合併の助成」、「スクラップ化の促進」の三つが中心に行なわれた。

「資本構成を改善した場合の法人税額の特別控除制度」（旧措法第四二条の三）は、資本金一億円超の法人が昭和四一年四月一日から二年以内に開始する事業年度において、借入金返済、増資、内部留保の充実等によって、その自己資本比率を一%向上させた場合には、その向上割合に一%を加えた割合（一〇%を限度）を、その事業年度の法人税額に乗じた金額の税額控除を行なう、というものであった。この措置は、昭和三〇年代における自己資本比率の低下傾向に対し、不況抵抗力を強めるとともに国際競争力を高めることが目的であるとされた。しかし、この措置によってその自己資本比率が向上したという「実績」はあがらず、その適用件数も第五表のように少なかった。しかも適用を受けることのできた一部企業では、事業年度当り約一〇〇万円という多額の補助金を受けるといふ結果になっている。こうしたことから、昭和三五年において廃止されるに至った。

「合併をした場合の法人税額の特別控除制度」（旧措法第四二条の五）は、法人が四一年四月一日から二年以内に合併（親子・姉妹会社の合併を除く）した場合に翌事業年度開始の日から三年以内に終了する事業年度において、その合併による資本の増加割合（五〇%を限度）に二〇%を乗じた割合を、その事業年度の法人税額に乗じた額の税額控除を行なう、というものである。この措置は、そのころ、昭和四三年度に期限になったが、控除率を半分に圧縮して二年間延長され、昭和四五年度に廃止された。この措置によって、合併後三年以内の各事業年度の法人税が、最高一

第5表 資本構成是正措置の適用状況

年度	事業年度総数 (A)	適用事業年度数 (B)	税額控除額 (100万円)(C)	B/A (%)	C/B (100万円)
昭41	5,077	189	2,121	3.7	11
42	5,801	594	5,507	10.2	9
43	6,573	568	6,968	8.6	12

(備考) 「税制調査会関係資料」(44年4月)による

○%まで軽減されるわけで、適用期間内での合併がきわめて有利なものとなる。なお合併促進措置として、引継資本の登記の登録税率の引下げ(千分の一・五を千分の一に)と、引継不動産および船舶の登録税率の引下げ(千分の四を千分の二に)が同時に行なわれた。

「特定の設備を廃棄した場合の法人税額の特別控除制度」(旧措法四二の四)は、一定の産業に属する企業が、昭和四一年四月一日から二年以内に指定された機械設備のスクラップ化を行なった場合に、そのスクラップ化を行なった機械設備の取得価格の一〇%に相当する税額を控除するものである。ここで「一定の産業」とは、企業合理化促進法によって、企業合理化を促進するため機械設備等を緊急に廃棄する必要がある特定産業に属する事業であり、「指定機械設備」とは、右の目的に合致したものであるとして大蔵大臣の指定する機械設備であるとされている。

以上の措置は、いずれも不況に際しての資本救済であったといえる。不況下での過剰設備の表面化による利潤率低下に際して、資本は、その救済を政府に求め、国債発行による過剰設備の買上げなどを要求したのであったが、結局、主として税制による各種救済措置がとられることになったものである。しかしながら、こうした過剰設備は、高度成長下における企業の設備投資競争の結果として生じたものであり、また、そうした過剰投資を促進させたのは税制上の投資優遇措置であった。資本は、好況期

には投資優遇税制を求め、不況期には合理化促進税制を要求したのである。政府はまた、こうした資本の要求に応ずる形で税制上の優遇措置を行なったのであり、そこには、政策上の定見が全くみられないというほかない。こうした資本と政府と癒着関係による租税政策は、次の輸出振興措置においてもみることができる。

### (3) 輸出振興措置

輸出振興措置は、昭和三〇年代にもいくつか設けられていたが、四〇年代に入って急速に拡大された。とくに、四一年度、四二年度における拡大にはいちぢるしいものがあつた。

まず、四一年度においては、輸出割増償却の引上げが行なわれた。改正前では、総収入金額にしめる海外取引額の割合に八〇%を乗じた割合を割増して償却を行なっていたものが、その率を一〇〇%に引上げられた。

また、海外投資損失準備金制度の拡大、技術等海外取引の範囲拡大が行なわれ、中小企業に対しては、海外市場開拓準備金の繰入率が引上げられた（〇・五%から一・〇%）。

さらに、四二年度においては、輸出割増償却制度の期限延長、技術等海外取引の特別償却、輸出交際費についてそれぞれ拡大が行なわれ、四三、四四年度にも引つづいて拡大措置がとられている。

以上のように、輸出振興措置としては、輸出割増償却、海外市場開拓準備金、技術等海外所得控除が中心となっていたのであるが、この三者によって減税額は第六表のようになるものと試算されている。これによると、三九年度当時二三八億円であつた減収額が、四六年度には七一〇億円になり、輸出増大とともに減税幅も拡大してきていることがみられる。租税特別措置による減収額全体に対しても、四五年度には二〇%にまで達しており、いかに税制上重視

第6表 輸出振興措置による減収額

(単位 億円, %)

年 度	輸出割増却 償 (A)	海外所得 の特別控 除 (B)	清外市場 開拓準備 金 (C)	合 計 (A)+(B) +(C)=(D)	租税特別措 置による減 収額合計 (E)	D/E
33	—	125	—	125	711	17.6
34	—	100	—	100	827	12.1
35	—	115	—	115	1,011	11.4
36	—	110	—	110	1,025	10.7
37	20	195	—	215	1,258	17.1
38	10	225	—	235	1,696	13.9
39	117	7	114	238	2,148	11.1
40	115	11	120	246	2,208	11.1
41	156	26	79	261	2,341	11.1
42	165	28	65	258	2,289	11.3
43	252	43	80	375	2,595	14.5
44	362	40	101	503	3,165	15.6
45	548	61	150	759	3,747	20.3
46	515	57	138	710	4,394	16.2

(備考) 1. 「税制調査会関係資料集」(47年5月)による

2. 数値はいずれも平年度ベースの予算額

されていたかがわかる。

こうして輸出強化の税制は、さきの「企業体質の改善」と合わせて租税政策上最も力点のおかれるところとなったわけだが、これが、昭和四六年になると、日本経済にきわめて重大な問題を生起させることになった。それはいうまでもなく、ドル危機、国際通貨調整という事態の下で、外貨蓄積の増大した円に対する国際的圧力が強まり、円切上げを契機として経済政策の修正をせまられたことである。第七表にみるように、四六年から四七年にかけて、輸出増大による外貨準備高が増加してきた。

第7表 国際収支と外貨準備高の推移

(単位、億ドル)

	45年	46年			47年	
		1～3月	4～8月	9～12月	1～2月	3～5月
貿易収支	3.08	4.99	6.48	7.37	7.73	6.75
輸出	15.81	18.03	19.52	20.72	22.08	21.88
輸入	12.51	13.04	13.04	13.35	14.35	15.13
総合収支	1.15	3.72	11.86	1.44	8.20	0.58
外貨準備高 (期末値)	43.99	54.58	125.14	152.35	164.78	160.34

租税特別措置批判

(備考) 経企庁「経済白書」(47年版)による。

昭和四〇年代になって、とくに強化された輸出重点の経済政策が、こうした結果をもたらしたのであるが、それは、税制上の優遇措置や公害産業の放置など、国民生活の犠牲の上にぎずかれたものといつてよい。そして、このことがまた、一種の社会的ダンピングとして、国際的にも批難の対象とされたのである。四六年末の円切上げ以来、このような政策に修正が加えられることになったのは当然である。

昭和四七年度には、輸出割増償却制度と技術等海外所得の特別控除制度が廃止された。そして、同年一月には海外市場開拓準備金制度が廃止され、輸出振興税制はほとんど姿を消した。<sup>(4)</sup>

#### (4) 公害対策

昭和四〇年代の特別措置において、それ以前にくらべて特徴的なものは公害対策関係の登場である。

まず、昭和四二年度に公害防止施設の特別償却が設けられ、四三年度の「公害対策基本法」の制定、四五年の公害関係立法の成立をへて、四六年度一段と拡大された。以下、これら公害関係税制を列挙説明しておこう。

①公害防止施設の初年度二分の一特別償却——昭和四二年度は、初年度

三分の一償却として新設、四六年度に二分の一に拡大。対象施設は污水处理施設、粉じん防止施設、船舶廃油処理設備、重油脱硫装置、ばい煙処理用設備、騒音防止設備、産業廃棄物処理用設備。

② 中小企業者の公害防止施設の特別償却の特例——中小企業（資本金五〇〇〇万円以下）の設置する公害防止施設について、初年度二分の一特別償却との選択で早期償却（三年間三割づつの均分償却）が認められた（四六年度）。

③ 工業用水道への転換施設の初年度三分の一特別償却——地盤沈下のため、地下水から工業用水道への転換を要する施設を対象としている。

④ 污水处理用資産およびばい煙処理用資産についての耐用年数の短縮——通常の二・三割を短縮。

⑤ 公害防止事業費負担金の一部損金算入（特別償却）——四六年度新設。四五年に成立した「公害防止事業費事業者負担法」による負担金を納付した時に損金算入とするもの。

⑥ 事業用資産の買換えの特例——次の場合に圧縮記帳を認める。

(イ) 大気汚染または水質汚濁による公害発生地域から、公害の恐れがない地域として環境庁官の指定した地域への買換え。

(ロ) 騒音規制地域から騒音規制地域および既成市街地以外の地域への買換え。

(ハ) 公害防止事業団の設置した建物の敷地への、それ以外の地域からの買換え。

⑦ 公害防止事業団から事業協同組合が工場団地用の土地を譲り受け、これをさらにその組合員が譲り渡したときの組合員の所有権の移転登記の登録免許税の税率を軽減する措置。

⑧ 公害防止準備金——四七年度創設。収入全額の千分の三（一部業種では千分の六）か、またはその事業年度の所

得金額。

以上のように、四〇年代になってから、急速に公害対策の特別措置が拡大している。昭和四八年度の特別措置による減収額は、全体で四六四五億円であるが、そのうち三八三億円が公害対策のための特例による減収分となっている。これらの措置うちでは、①の特別償却と⑦の準備金を中心となっている。

そもそも公害に対しては企業の自己負担原則、すなわち原因者負担原則 (polluter pays principle) が国際的にも認められており、国連人間環境会議やOECD環境委員会でも強く主張している。すなわち、公害企業に対してチャージが行なわれるべきである。企業側からはチャージではよく補助金支出が求められ、一部の近経学者からは補助金もチャージも同じであるという主張がなされているが、その両者では全く効果が異なり、補助金によっては公害防止が行われず、かえって公害企業に利益を与えるだけである。<sup>(6)</sup> また、国際的には、補助金が競争条件を有利にすることから、強い警告がされている。

ところが、租税上の右のような優遇措置は、一種の補助金政策にほかならない。こうした「かくれた補助金」によって、公害企業を優遇する政策は、公害対策上のマイナスだけでなく、国民的、国際的に要求されている原因者負担原則をゆがめるものとして、強く批判されなくてはならない。また、特別措置が、このような目的に利用されることは、税負担公平のうえからいっても問題である。

(5) 都市・住宅・土地対策

四〇年代の特別措置においては、いわゆる「社会開発」として、都市・住宅・土地政策に関連したものの拡大増加



がめだっている。

まず住宅対策としては、給与所得者が住宅の譲渡・住宅資金の貸付を受けた場合の課税の特例（四一年度）、住宅貯蓄控除（四二年度）。特定住宅造成事業の譲渡所得の特別控除（同）、居住用財産の譲渡所得の特別控除（四四年度）、勤務者財産形成貯蓄の非課税（四六年度）、持家取得控除制度（四七年度）などがある。

今日、住宅問題が重要であることはいうまでもないが、これら一連の税制措置は、持家建設の推進と、持家取得者の利益擁護であり、公共住宅を中心に行うべき住宅政策のあり方からいって、根本的に誤った政策であると共に、住宅問題の解決には何の役にも立たないものである。

次に都市対策を目的とするものでは、特定鉄道設備の特別償却（四二年度）、特定鉄道工事償却準備金（同）、地中送配電設備の特別償却（四三年度）、特定ガス導管の特別償却（四四年度）、特定ガス導管工事償却準備金（四五年度）などがみられる。

これらも、都市対策として体系的なものではなく、一部企業に対する利益を多くするだけのものといえる。

「社会開発」関係のうちに、最近、最も力の入れられてきたのが、土地税制である。土地税制では、まず昭和四四年度に大幅な土地譲渡所得税の改正があった。

すなわち、個人が土地建設等を譲渡した場合の譲渡所得を、時限的（四五年度から五〇年）に分離課税とし、長期譲渡所得には分離比例課税を、短期譲渡所得には分離高率課税を行なうものである。

長期譲渡所得とは、昭和四三年十二月三十一日以前に取得した土地建物等を五年をこえて保有した後に譲渡したものをいい、譲渡所得の金額収入から取得費と譲渡経費および特別控除額（一般一〇〇万円、収用等一、二〇〇万円）を

差引いた残額とされている。これに対する税率は、四四―四六年一〇%、四七―四八年一五%、四九―五〇年二〇%と段階的に引上げることとしている。この措置の目的は、長期間保有している土地を、早期に売却させることによって、土地供給量を増大させようというものである。

また短期譲渡所得とは、保有期間五年以下の土地建物等の譲渡所得で、この場合は譲渡所得金額の四〇%と、譲渡所得を他の所得と合算して総合課税を行なうとした場合の当該譲渡所得に対する税額の一一〇%担当額のうち、いずれか高い方の金額としている。このねらいは、短期買売による投機的利得の規制にあるとされた。

こうした土地税制は、現在の土地問題が土地の供給不足にあるという認識に立って、主として農家の保有土地を、<sup>(8)</sup>「ハキ出させる」という目的をもっていた。このような土地問題の認識は基本的に誤っており、したがって、そのための政策的柱である土地税制も、何の効果をも持たなかった。それどころか、この間の土地譲渡に多大の経済的利益を与え、かつ法人を中心とした土地投機を促進させたのであ<sup>(9)</sup>った。

こうしたことから、法人の譲渡所得課税を強化するべきであるとして、四八年度には法人の土地譲渡所得への特別税率が決められたのである。これは、法人税額計算の特例として、本来の法人税額に上のせして土地譲渡所得分に二〇%の税率で課税を行なうというものである。しかし、この「付加税」方式は、当初の税調案として出された「完全分離重課」方式にくらべて後退しており、また「優良デベロッパー」など多くの例外措置が設けられている。法人重課といっても、主として中小法人に対するものであり、大手デベロッパー育成のねらいをもっているといえる。

いずれにせよ、この法人重課税は、四四年税制の修正という性格であるが、もともと土地政策への基本的な考えが誤っており、かえって税制の混乱と不平等を大きくする結果になっている。

(6) 交際費課税の特例

交際費課税の特例は、昭和二九年に創設されたのであるが、そのごしば改訂され、四〇年代になってからは、交際費支出増に対する批判の高まりもあって、かなり強化された。交際費課税の特例は、本則で損金に算入することになっているものを、特別措置で損金不算入限度を決めているのであり、他の特別措置と異なって「増税」の形をとっている。

いま、この措置の推移を第八表で整理してかかげておこう。計算方法はかなりややこしいが、三六年までは交際費支出の一定割合を限度としており、三六年からはそれに資本金額の要素を加えている。四二年度の改正では交際費を節約した場合(表の(1)方式)には負担の軽減をはかり、反面、増加させた時には重課する(表の(2)方式)という方法

第8表 「交際費課税の特例」の計算方法の推移

改正年度	対象法人	損金不算入額の計算
29	資本金 500万円以上	$\left\{ \begin{array}{l} \text{支出交際費} - \left( \begin{array}{l} \text{①基準年度の交際費額} \times \frac{\text{当期月数}}{12} \times 70\% \\ \text{又は②取引基準額のうち多い方の金額} \end{array} \right) \times \frac{1}{2} \end{array} \right\}$
31	同上	限度超過額の金額不算入
32	資本金 1,000万円以上	$\text{支出交際費} - \left( \begin{array}{l} \text{④基準年度の交際費額} \times \frac{\text{当期月数}}{12} \times 60\% \\ \text{又は⑤取引基準額のうち多い方の金額} \end{array} \right)$
34	同上	$\text{支出交際費} - \left( \begin{array}{l} \text{④基準年度交際費額} \times \frac{\text{当期月数}}{12} \\ \text{又は⑥取引基準額のうち多い方の金額} \end{array} \right)$

租税特別措置批判

36	全法人	$\left\{ \text{支出交際費} - \left( 300 \text{万円} + \text{期末自己資本金額} \times \frac{1}{1,000} \right) \times \frac{\text{当期月数}}{12} \right\} \times 20\%$
39	同上	$\left\{ \text{支出交際費} - \left( 400 \text{万円} + \text{期末資本等の金額} \times \frac{2.5}{1,000} \right) \times \frac{\text{当期月数}}{12} \right\} \times 30\%$
40	同上	$\left\{ \text{支出交際費} - \left( 400 \text{万円} + \text{期末資本等の金額} \times \frac{2.5}{1,000} \right) \times \frac{\text{当期月数}}{12} \right\} \times 50\%$
42	同上	(1) 支出交際費 < 基準交際費額 (= 前年同期の支出交際費) のとき [限度超過額 - (基準交際費 - 支出交際費)] × 50% (2) 支出交際費 > 基準交際費額 × 105% のとき 次の①と②の合計額
		① (支出交際費額 - 基準交際費額 × 105%) × 100%
		② (限度超過額 - ①の金額) × 50%
		(3) 基準交際費額 ≥ 支出交際費額 ≤ 基準交際費額 × 105% のとき 限度超過額 × 50%
44	同上	上記の損金不算入割合の50%を60%に改訂
46	同上	同じく 60%を70%に
48	同上	同じく 70%から75%に

- (注) 1. 取引基準額とは、業種別に一定割合を乗じて計算したもの (例、製造業、0.8%建設業1.2%等)  
 2. 基準年度とは前一年間をさす。  
 3. 限度超過額 =  $\left\{ \text{支出交際費} - (400 \text{万円} + \text{期末資本等の金額} \times \frac{2.5}{1,000}) \times \frac{\text{当期月数}}{12} \right\}$

第9表 交際費の推移

(単位 100万円)

年 次	支出額(A)	損金不算入額 (B)	不算入割合 B/A(%)
40	574,859	74,695	13.0
41	592,597	106,040	17.9
42	693,339	132,194	19.1
43	773,362	163,286	21.1
43	915,466	198,147	21.6
45	1,070,083	287,815	26.9
46	1,255,800	318,600	25.4

(備考) 国税庁「法人企業の実態」による。

をとり、以後これをつづけている。こうしたことから、第九表にみるように、損金不算入割合は増大してきているが、交際費支出そのものの減少は必ずしもみられない。また、不算入割合も、四五年度で約二七％であり、損金算入率がなお絶対的に高水準となっている。

交際費に対する課税は、従来のような損金扱いを止めて、全額益金として課税所得に含めるべきであり、そのための本則の改訂を行い、特別措置からとりはずすことが正当である。また、寄付金に対する課額の強化も、あわせて行なわれるべきである。

(1) 税率引下げに際しては必ずしも不況対策だけが主張されたのではなく、むしろ

「企業の体質改善」を目的とするものであるとされてきた。たとえば税制調査会の答申では、「計数的な国際比較の面からみるときは、わが国の法人税負担が外国に比べて重いと認められない」(『昭和四一年度の税制改正に関する答申』昭和四〇年十二月、別冊八〇ページ)といい、「資本構成の是正により企業の体質を改善し、企業の国際競争力を強化するとともに、わが国の企業が現在おかれている経済環境を打開するために、企業の収益力を回復することが、わが国経済にとって緊急な事柄であり、このために法人税負担を軽減すべきであるという意見が強い」として、この見地から税率引下げをするのとべている。まことに歯切れの悪い答申であるが、不況を理由にした財界の要求におしきられた感が強い。

(2) 税制調査会『昭和四十五年度の税制改正に関する答申』(昭和四五年一月)、この答申は、昭和四五年一月二日に臨時小委員会による原案が作られ、その内容は新聞に発表された。そこでは、この文につづいて、「さらに、現在のわが国の法人の税負担は、戦後最低の水準にあるということもできるほか、諸外国のそれに比しても相対的に低く、蓄積水準になおある程度

の差はあるにしても、その負担の増加を求める余地は十分ある」というパラグラフがあった。ところが、翌二二日の総会において、答申原案にいくつかの修正が行われ法人税についても、右のバラグラフが削除された。こうしたいきさつについて、当時の新聞では、「財界の圧力を仲介した自民党と大蔵省との妥協の立場」（朝日、四五年一月二二日朝刊）、とか、「財界や自民党の強い抵抗」（日経、同日夕刊）と評している。

(3) 自己資本比率は、三〇年の二九%から、三九年には一九・七%に低下してきた（金融保険業を除く全法人）。

(4) 税制調査会『昭和四一年度の税制改正に関する答申』（昭和四〇年二月）別冊一一〇ページ。

(5) 輸出振興税制で残されたのは、技術等海外所得の特別控除のうち、工業所有権の譲渡、著作権の譲渡、コンサルティング役務の提供に関するものと、海外市場開拓準備金のうち中小企業関係の二種類である。

(6) 伊東光晴「現代経済を考える」（岩波新書）一三八ページ。

(7) 持家主義を基本とした住宅政策の批判と、住宅政策のあるべき方向については、拙稿「公共住宅建設の意義」『都市問題』一九七三年八月号、及び拙稿「住宅政策はどうあるべきか」『季刊労働法』一九七三年秋号）でのべた。

(8) 四四年度の土地税制に対する批判と、法人の土地税制改訂の問題については拙稿「的はずれの土地税制」（『エコノミスト』一九七二年十二月一九日号）でのべた。また、最近の土地政策と土地税制に関する全般的な批判は、拙稿「土地、住宅政策」（『国民の経済白書』一九七三年版）で行っている。

(9) 長期譲渡所得の軽減は次表の通りである。この表では、土地以外の所得への課税がない場合であるから、他の所得がある場合には、さらに軽減されたといえる。この点に関して税制調査会では次のような指摘を行っている。「個人の長期譲渡所得

収入金額 (万円)	1,000	2,000	5,000	7,000	10,000
旧税制による税額 (万円)	134	380	1,214	1,826	2,807
新税制 〃 (万円)	85	180	465	655	940

(取得費は旧税制 1.5%、新税制 5%とした)

の軽減措置の影響をたとえば、昭和四六年度分の所得税の高額所得者についてみると、上位一〇人はすべて譲渡所得者で占められており、上位一〇〇人をとってみても九五八までが譲渡所得者で占められている。また、最高額所得者の所得金額は三八

億円に達しており、譲渡所得者以外の最高額所得者の所得金額一億円の三倍強となっている」(税制調査会「今後の土地税制のあり方についての問題点」、四十七年九月二九日)

#### 四、特別措置廃止の必要性

以上みてきたように、昭和四〇年代(第四期)になってからの特別措置は、量的に一層の拡大をみせると共に、質的には多様な政策手段として発展されてきている。

たしかに、毎年度の税制改正のうえでは改廃が行なわれており、新設による減収額と改廃による増収額とが金額上のバランスをとるようになっていく。しかし、これは、新設分の当年度減収分と改廃分とを比較しただけであり、実態を正確に表わすものではない。特別措置においては既成の措置による減収分の全体が問題であり、これら既成分が毎年度増大しつづけているのである。

第四期の特徴としては、従前いわれていた「政策目的の合理性」ということがいちぢるしくゆがめられている点がまずあげられよう。その代表は、四〇年代初頭に設けられた輸出振興税制、企業体質強化措置であろう。これらはいかにも「経済合理性」をもつかのような説明で導入されたが、その実態は不況下における大企業の利益擁護以外の何ものでもなかったというべきである。このことは、両措置導入後数年にして、高度成長と輸出増大によって国民経済にインフレ・公害などのマイナスを生み出し、国際的にも通貨調整の矢面に立たされるといった結果となったことで明らかである。大企業の要求によって特別措置の導入が決定され、「合理性」はそのあとで説明されたにすぎないのであり、こうした安易な税制がいかに国民経済にマイナスを与えたかを、政府は深刻に反省すべきである。

同じことは公害対策についてもいえる。公害対策において、補助金がいかに企業のサポータージュを促進させるかが明らかであるにもかかわらず、それと同様の役割りをもつ税制上の優遇措置を数多く導入している。これは公害問題にとって、必ず大きなマイナスになるにちがいない。公害対策に関して、税制調査会は次のような意見を發表している。

「①公害については基本的には抑止的措置（法的規制や負担の徴求）によりその発生を防止するのが筋であり、これにより発生企業が公害防止施設設置のコストを負担することによってはじめて適正な資源配分が行なわれることになるといえよう。②しかし、公害に対する法的規制の導入によって企業が急激なコスト上昇の負担をこうむることになる場合には負担激変緩和の意味で経過的措置を請ずることは現実問題としては、やむをえないものと考えられる。③また、法的規制の水準をこえる公害防止施設あるいは外部経済効果をあげる公害防止施設の設置を促進したり、公害の発生を完全防止する強い規制を実施することが必ずしも適当でない場合に税制上の誘引的措置を講ずることも意味のあることではないかと考えられる。」（①～③は筆者がつけたもの）

いったい、ここで何を言おうとしているのか理解できるであろうか。よほど頭脳が混乱しているか、そうでなければ問題をごま化しているとかいいようがない。①の部分は正当な原則を認めているのであるが、それはまさに企業の「コスト上昇の負担」を求めることにほかならない。いったい、なぜ②の部分が「しかし」となるのか。さらに③になると強い規制を考えないのに税制上の誘引措置で何を求めようというのか。全く分裂症的な文章というほかないが、このような論理で特別措置の「合理性」が説明されているのである。

また、「政策手段としての有効性」ということが指摘されている。しかしはたして有効性があったといえるのであ



うか。その代表では土地税制がある。土地税制の導入は「地価安定」というところにあった。だが、さきにものべておいたように全く有効性をもたず、かえって投機と地価上昇に拍手をかけ、所得の不公平を増大させただけであつた。

このようにみるならば、「弊害と効果」を「比較」するまでもなく、いちぢるしい弊害をもたらしていることは明らかである。それは何といつても税の不公平を大きくしている点である。勤労所得と資産所得、大企業と中小企業、低所得を高所得というように、多くの面で不公平が増大している。この点についても税制調査会は（基本問題小委員会）次のように言及している。

「公平性の問題については、単に外形的な租税特別措置の数や減収額によって判定されるべきものではなく、要は国民個人のもつ公平の感情に依存する面が大きいことに留意しなければならない。<sup>(2)</sup>」

これまた奇妙な論理である。特別措置がどれだけ不公平を増大しているかには全くふれないで、「国民の感情」に問題をすり代えている。小委員会メンバー<sup>(3)</sup>の思考と倫理を疑わないわけにはいかない。

さらに大きな弊害は、特別措置の減収が財源上のマイナスになり、国民福祉のための財政支出を遅らせていることである。特別措置による減収額は約五〇〇〇億円（四八年度）と発表されているが、交際費課税の特例（逆に増収として計算される）を除くと七〇〇〇億円ほどになる。しかし、これはかなり過少の見積りであり、三兆円をこえるという計算も出されている。<sup>(4)</sup>これはまた地方税にも大きな減収となつてハネ返っている。こうした減収をそのままにしておいて、国民福祉に対しては「財源難」をいい、所得税の減税を低水準に止めており、さらには「高負担高福祉」を主張しているのである。さらには地方財政の「貧困」もこれによって拡大されている。

昭和四〇年代になってからの特別措置は、かつての「政策誘引手段」としての論理すら失われてしまい、あらゆる点からみて有害な存在になっている。もはや、いかなる弁護論も、この実態を合理化しえないであろう。その存在は国民経済と国民大衆とを犠牲にした「大資本の論理」と政治との癒着以外の何ものでもない。いまや、特別措置はすべて廃止されるべきであり、すみやかに税制上の公平性を回復させる必要がある。

(1) 税制調査会「基本問題小委員会の審議報告」(四六年六月)

(2) 同右。

(3) ちなみに、同小委員会の「税制と経済諸政策等」分科会の委員は、内田忠夫、辻村江太郎、新飯田宏、藤田晴、藤野正三郎、水野正一の諸氏である。

(4) 谷山治雄「租税特別措置による特惠的減免税の実態」(『経済』一九七二年一〇月号)